

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache Ing. ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Oktober 2015 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 21. September 2015, ***1*** betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Das Finanzamt hat mit Vorlagebericht vom 11.03.2016 gegenständliche Beschwerde mit folgender Sachverhaltsdarstellung zur Entscheidung vorgelegt:

" *Sachverhalt:*

*Am ***29*** wurde ein Kaufvertrag zwischen ***2*** und ***3*** über je ***7***/**42*** Miteigentumsanteile an der neu zu eröffnenden EZ KG ***4*** mit dem Grundstück ***5*** abgeschlossen. Im Kaufvertrag wurde unter Punkt 4.0. ein Kaufpreis von EUR 170.775,00 vereinbart. Die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer erfolgte von Rechtsanwälten ***6*** am 12.10.2010 von dem im Vertrag angeführten Grundkaufpreis in Höhe von EUR 170.775,00. Der Kaufvertrag wurde dem Finanzamt - so wie bei einer Selbstberechnung gesetzlich vorgesehen - nicht übermittelt. Erst im Zuge der Prüfung wurde vom Finanzamt der Kaufvertrag vom Grundbuch abverlangt und bekam das Finanzamt erstmals Kenntnis von dem Kaufvertrag.*

*Die Einsichtnahme des Kaufvertrages ergab, dass Vertragsgegenstand ***7*** Miteigentumsanteile an der neu zu eröffnenden EZ ... KG ***4*** mit dem Grundstück ***5*** war. Aus der dem Kaufvertrag angeschlossenen Skizze war erkennbar, dass sechs Bauplätze - in*

teilweise gekoppelter Bauweise - abverkauft wurden. ***8*** ist laut Internet (***9***) Lizenzpartner von ***10*** und bietet Kataloghäuser bzw. Planungshäuser an.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 19.05.2014 hatten die Beschwerdeführer jahrelang ein Grundstück gesucht und wollten später ein Haus bauen. Von ***11*** von der Firma ***12*** hatten sie erfahren, dass es die Möglichkeit gegeben hätte, auch ein Haus mit ***13*** zu bauen. Am 24.02.2010 wurde der Planungs- und Hausbauauftrag über EUR 304.325,- von der Firma ***14*** unterschrieben. Darin ist als „Auftraggeber/Verkäufer und dessen Werkunternehmern“ die ***10*** angeführt. Für den Kaufpreis von EUR 304.325,-- wurde unter den Voraussetzungen der §§ 2, 3 und 4 des Planungs- und Hausbauauftrages eine „Festpreisgarantie“ bis zum 24.02.2011 vereinbart.

Im § 6 des Planungs- und Hausbauauftrages ist unter „Kündigung“ geregelt, dass ein Rücktritt vom Vertrag grundsätzlich nur gegen Bezahlung einer Stornogebühr von 10 % des Kaufpreises erfolgen kann. Ausgeschlossen ist der Rücktritt bei Vorlage der rechtskräftigen Baugenehmigung und der Bankgarantie oder wenn mit dem Bau bereits begonnen wurde. Es wurde zuerst der Planungs- und Hausbauauftrag (datiert mit 24.02.2010) mit der Firma ***8*** vereinbart und dann erst der grundbuchsfähige Kaufvertrag (am ***29***) mit Frau ***2*** unterschrieben.

Laut Bauakt der ***15*** (Baupolizei für den ***16***) wurde dem Bauansuchen ein Einreichplan für die Errichtung eines Einfamilienhauses, datiert mit 29.07.2010 - also 17 Tage nach Unterzeichnung des Kaufvertrages - beigelegt. Die Baubewilligung für die Errichtung eines Wohngebäudes mit einer Wohnung (Einfamilienhaus) wurde am 03.11.2010 erteilt. Ein gemeinsamer Baubeschluss aller Miteigentümer liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. (Vorhaltsbeantwortung vom 19.05.2014, Punkt 19). Im Rahmen der Überprüfung des Kaufvertrages (Vorhalteverfahren, Einsicht Bauakt) kam hervor, dass der Kauf eines Grundstückes alleine gar nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges war, sondern ein Grundstück samt Gebäude.

Am 21.09.2015 erfolgte die Bescheiderlassung gemäß [§ 201 BAO](#) Abs.2 Z 3 BAO von den Grund- und den Baukosten (=Hauskosten). Am 23.10.2015 wurde Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid eingebracht. Die abweisende Beschwerdevorentscheidung erging am 04.02.2016. Am 22.02.2016 wurde ein Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Beweismittel:

Bemessungsakt ***17***“

Dazu hat das Finanzamt folgende Stellungnahme abgegeben:

„Stellungnahme:

Gemäß [§ 201 Abs. 1 BAO](#) kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs.2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen.

Im Rahmen der Überprüfung des Kaufvertrages (Vorhalteverfahren, Einsicht in Bauakt) kam hervor, dass der Kauf eines Grundstücks alleine gar nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges war, sondern ein Grundstück samt Gebäude. Bei der Selbstberechnung wurden die Planungs- und Hausbaukosten nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen, obwohl aufgrund des festgestellten Sachverhaltes - Planungs- und Hausbauauftrag vom 24.2.2010 (Festpreisgarantie, Auftragsbestätigung über EUR 304.325,-) - diese Kosten als weitere Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG auch der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Laut Kaufvertrag haben die Käufer Liegenschaftsanteile eines Grundstückes erworben, um gemeinsam mit den Eigentümern der restlichen Grundstücksanteile ein Doppelwohnhaus im Wohnungseigentum zu errichten. Bei einer Miteigentümergeinschaft ist die Bauherreneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden (VwGH 29.7.2004, [2003/16/0135](#)). Wie in der Anfragenbeantwortung vom 19.05.2014 Punkt 19. ausgeführt wird, gab es mit den Miteigentümern nie einen gemeinsamen Beschluss für die Planung oder Errichtung von Gebäuden. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH v 28.06.1995, 94/16/0159,0160). Gleichlautende Anträge an die Baubehörde bzw. gleichartige Verträge können den einheitlichen Willensentschluss nicht ersetzen.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll (VwGH 24.02.2005, 2004/16/210). Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (VwGH 29.07.2004, [2004/16/0053](#)). Aus der dem Kaufvertrag beiliegenden Skizze ist zu ersehen, dass das Projekt aus insgesamt sechs Häusern, teils in gekoppelter Bauweise, auf drei Bauplätzen besteht. Am 24.2.2010 wurde von den

Erwerbern ein Planungs- und Hausbauauftrag mit „Festpreisgarantie“ und am ***29*** der grundbuchsfähige Kaufvertrag unterschrieben. Das von den Käufern in Auftrag gegebene Haus ist Teil eines Gesamtprojektes mit mehreren Häusern. Aus dem dargestellten Sachverhalt - Bauauftrag noch vor Kaufvertrag - ergibt sich klar, dass nur solche Interessenten Grundeigentum erwerben konnten, die sich in das Gesamtkonzept einbinden ließen und auch den Auftrag für die Errichtung des Wohnhauses durch ***8*** ***18*** erteilten.

Im vorliegenden Fall war daher der wohlverstandene und einheitliche Vertragswille auf den Erwerb eines im Rahmen einer Häuseranlage zu errichtenden Hauses gerichtet. Allein die hier tatsächlich gegebene Einbindung in ein von der Veräußererseite vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt es aus, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig „Schaffenden“ zuzubilligen (VwGH 18.12.1995, [93/16/0072](#)).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. z.B. VwGH 19.05.1988, [87/16/0102](#)-0104,0105,0108), ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. z.B. VwGH 29.01.1996, [95/16/0121](#)).

Durch die Unterzeichnung des Planungs- und Hausbauauftrages mit „Festpreisgarantie“, kann von Tragung eines finanziellen Risikos nicht mehr gesprochen werden. Die Erwerber waren aufgrund des Planungs- und Hausbauauftrages nur gegenüber ***19*** verpflichtet bzw. berechtigt, nicht jedoch gegenüber deren Subunternehmern als bauausführende Unternehmungen. Es fehlt daher diese Voraussetzung, um als Bauherr angesehen zu werden. Es war für die Erwerber möglich, aus mehreren angebotenen Ausbaustufen (Rohbau, belagsfertig, schlüsselfertig) eine auszuwählen. Sie haben sich für die Ausbaustufe belagsfertig entschieden und war ihnen nach dem Entgelt für die Ausbaustufe des Hauses Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.

Die Kosten der Ausgestaltungsarbeiten, welche von den Erwerbern selbst an Professionisten vergeben werden können, werden vom Finanzamt nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Es wird ersucht, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Gegen den spruchgegenständlichen Bescheid wurde Beschwerde eingebracht. Die Bf wenden ein, sie hätten im Juli 2010 ein Grundstück gekauft mit dem Vorhaben, ein Haus zu errichten. Sie hätten mit der Firma ***20*** verhandelt und deren Angebot mit anderen Anbietern verglichen. Sie hätten dann entschieden, diese Firma zu beauftragen. Auch wenn das Finanzamt die Ansicht vertrete, dass auf Grund der Sachlage eine Verbindung zwischen dem Erwerb des Grundstückes und dem Hausbauauftrag bestehe, sähen die Erwerber die festgelegte Bemessungsgrundlage als überhöht.

In gutem Glauben steuermäßig keinen Fehler zu machen, hätten sie begonnen den Hausbau zu planen. Hätten sie gewusst, dass die Grunderwerbsteuer auch für den Hausbau zu zahlen sei, hätten sie sehr viele Leistungen gestrichen bzw. später realisiert (Ausbau des Dachgeschosses). Sie hätten auch die Möglichkeit gehabt, nur einen Rohbau zu bestellen, die Grunderwerbsteuer wäre somit viel niedriger ausgefallen. Es sei nicht nachvollziehbar, dass bei Nachbarn, die zur gleichen Zeit ihr Grundstück gekauft und mit dem Hausbau begonnen hätten, eine geringere Bemessungsgrundlage errechnet worden sei, und zwar nur, weil sie von ***13*** einen Rohbau gekauft hätten. Beim Bf. bzw. anderen Hausbauern, die das Haus schlüsselfertig oder belagsfertig gekauft hätten, sei hingegen eine höhere Bemessungsgrundlage gerechnet worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. Februar 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung, es sei unbestritten, dass eine weitere Leistung in Höhe von insgesamt 316.325,- Euro an ***21*** geleistet worden sei, als unbegründet ab. Vergleiche mit anderen Erwerbern, deren Leistungen aufgrund des Auftrages geringer gewesen sein, hätten keinen Einfluss auf gegenständlichen Erwerbsvorgang und änderten die feststehende Bemessungsgrundlage von gesamt EUR 487.100,-- (Grund EUR 170.775,-- + Haus EUR 316.325,-), anteilig daher EUR 243.550,-- nicht.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurden keine neuen Tatsachen vorgebracht.

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch vorgelegten Aktenteile des Bemessungsaktes ***22*** samt Arbeitsbogen der Betriebsprüfung des Finanzamtes.

III. Rechtslage und Erwägungen

III.1. Zur Grunderwerbsteuer

Wie die Einsichtnahme in den Arbeitsbogen der BP ergeben hat, wurde gegenständliches Bau-Projekt u.a. folgendermaßen beworben:

„ZIEGELMASSIV BAUMEISTERHAUS IN TOPLAGE VON ***23*** NAHE DEM ***24***

Direkt vom Bauträger!

*Dieses ***8*** Projekt befindet sich in gefragter Lage nahe dem ***24***. Aktuell steht ein Bauplatz mit einer Größe von xxxm² zur Verfügung, der mit ihrem individuell geplanten ***20*** Baumeisterhaus bebaut wird.*

*Selbstverständlich besteht, wie bei allen ***8*** Projekten, die Möglichkeit ihr Ziegelmassives Baumeisterhaus individuell auf ihre Wünsche und Anforderungen planen zu lassen! Auch die Größe und Ausstattung wird selbstverständlich entsprechend ihrer Vorstellungen berücksichtigt.*

*Die Einheit verfügt über einen süd-/Westseitig ausgerichteten Garten, wodurch Sie in den Genuss vieler Sonnen-Stunden kommen werden! Nicht weit entfernt befindet sich einer der schönsten Gegenden ***25***, der ***26***! Somit stehen Ihnen eine Vielzahl an Freizeitaktivitäten in unmittelbarer Umgebung zur Verfügung!*

Die nächste Busstation ist keine 200 Meter zu Fuß entfernt! Außerdem befindet sich die Straßenbahn in Gehweite.

Im Projektpreis enthalten:

- Ihr ***20*** – Baumeisterhaus in belagsfertiger Ausstattung inkl. Dichtbeton-Vollkeller

Das Haus ist in Niedrigenergie-Bauweise geplant (EKZ <40) und mit einer sparsamen Luft-/Wasser-Wärmepumpe mit komfortabler Fußbodenheizung ausgestattet.

Raumaufteilung laut Bebauungsvorschlag:

EG: Diele, Wohnzimmer/Essbereich, Küche, Hauswirtschaftsraum/Abstellraum, sep. WC

OG: Galerie, 4 Zimmer, Bad mit Wanne; Dusche, Waschtisch

KG: Flur mit Abstellfläche unter der Stiege, Technikraum, Kellerraum, Hobbykeller

- Das Grundstück mit ca. xxxm² Gesamtfläche
- Sämtliche Anschlüsse und Zuleitungen
- Rodung und Neupflanzung

....“

*Wie das Finanzamt erhoben hat, stellt sich der Sachverhalt in vorliegendem Fall betreffend ***27*** wie folgt dar:*

Planungs- und Hausbauauftrag lt. Angebot *28*** vom 24.2.2010 :**

- Einfamilienhaus belagsfertig um EUR 304.325,--
- Kaufvertrag Grundstück vom ***29*** - ***30*** Grundstück ***31*** ***32***
- Vertragsgegenstand sind 253 m² des nach Teilung neu entstandenen Grundstücks ***33***, Kaufpreis EUR 170.775,--
- Einreichplan vom 29.07.2010, Planverfasser ***34***,
- Bauansuchen/Planwechsel - gemeinsam - von ***35*** und ***36*** vom ***37***, eingebracht ***38***
- Baubewilligung Einfamilienhaus vom 03.11.2010
- Fertigstellungsanzeige 22.12.2011

Angeboten wurde von ***13*** ein Baumeisterhaus in verschiedenen Ausbauvarianten verbunden mit Liegenschaftsanteilen zur Begründung von Wohnungseigentum, wobei die Möglichkeit bestand, diverse Abänderungen (Fenster, Innenausbau) durchführen zu lassen. Abgeschlossen wurden jeweils einzelne Verträge sowohl über die Miteigentumsanteile als auch über das jeweilige Gebäude. Wie aus Punkt 4) der Vorhaltsbeantwortung vom 19.5.2014 hervorgeht, haben die Erwerber mit Herrn ***39*** von der Firma ***40*** Kontakt aufgenommen (Inserat im Internet gefunden, wo dieses Grundstück angeboten wurde). Von ihm haben sie auch erfahren, dass es die Möglichkeit gäbe, nach dem Grundstückskauf auch ein Haus mit der Firma ***20*** zu bauen. Laut Punkt 7) dauerte es ein Jahr bis zum Erwerb. In der Zwischenzeit wurden Angebote von Baufirmen verglichen, parallel mit ***13*** über die Möglichkeit der Errichtung eines Einfamilienhauses verhandelt.

Hinsichtlich der Miteigentümer ist zu sagen, dass am 10.06.2011 ein gemeinsames Bauansuchen mit Fam. ***36*** gestellt wurde. Eine Miteigentümervereinbarung wurde nicht geschlossen.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Nach [§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt. Gemäß [§ 5 Abs. 3 Z 1 und 2 GrEStG 1987](#) sind der Gegenleistung Leistungen hinzuzurechnen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten, sowie Leistungen, die ein

anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 6.11.2002, 99/16/0204, unter Berufung auf seine ständige Rechtsprechung klargestellt hat, kommt den Erwerbern von Miteigentumsanteilen die Bauherreneigenschaft u.a. dann nicht zu, wenn sie von vornherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden werden (vgl. auch VwGH 28.5.1998, [97/16/0494](#)).

Alles ist Gegenleistung, was der Erwerber über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgrund zurückzugreifen. Für die Beurteilung ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden SOLL, das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist es nicht rechtswidrig, einen Kauf eines Grundstückes mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag geschlossen wird. Ein Grundstückkaufvertrag und ein davon gesonderter, die Bauerstellung regelnder Vertrag können ein einheitliches Vertragswerk bilden, das auf die Verschaffung von Eigentum am Objekt gerichtet ist (VwGH 18.12.1995, [93/16/0072](#), Rs1, samt Hinweis E 27.6.1991, 90/16/0169).

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstückskäufer aufgrund eines ihnen vorgegebenen „Vertragsgeflechtes“ in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden werden, auch die Baukosten zur Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG zu zählen. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl. etwa VwGH vom 9.11.2000, [2000/16/0039](#), sowie VwGH 10.4.2008, [2007/16/0223](#)).

Bei der Frage, ob zwei Verträge (Kaufvertrag betreffend ein Grundstück; Werkvertrag betreffend die Errichtung eines Hauses auf diesem Grundstück) im Grunde des § 21 BAO eine wirtschaftliche Einheit bilden, ist angesichts des unmittelbaren zeitlichen Zusammenhanges der Vertragsabschlüsse nicht entscheidend, dass die Vertragsurkunden aufeinander nicht Bezug nehmen (VwGH 18.12.1995, [93/16/0072](#), Rs2), denn bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. die in Fellner, aaO, unter Rz 97 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

Entscheidend ist, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens bzw. das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden wird. Ein Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses bzw. auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (VwGH 27.06.1994, [92/16/0196](#); 17.10.2001, [2001/16/0230](#), Fellner aaO, § 5 Rz 92 samt Judikaturzitaten).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen (vgl. BFG 25. 03. 2019, [RV/7100001/2017](#) samt Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, unter Rz 90 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

Damit die einzelnen Erwerber als Bauherren angesehen werden könnten, ist unabdingbar die Fassung eines Beschlusses, der auf den Erwerb von Liegenschaftsanteilen und die Errichtung der (des) Gebäude(s) abzielt, notwendig. Bei einer Miteigentümergeinschaft ist die Bauherreneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden (VwGH [2003/16/0135](#) vom 29.7.2004). Da ein solcher Beschluss nicht vorliegt, fehlt es an der Grundvoraussetzung für die Bauherreneigenschaft auf Seiten der Erwerber.

Auch im gegenständlichen Fall ist die Bauherreneigenschaft der Anteilserwerber zu verneinen.

Selbst wenn die Erwerber ausführen, sie hätten den vollen Einfluss auf jeden Arbeitsschritt gehabt (von der Planung bis zur Fertigstellung), da sie beispielsweise nach Gesprächen mit diversen ***41*** Planänderungen durchgeführt hätten, um die Energiewerte eines Niedrigenergiehauses zu erreichen, sowie Wünsche, Änderungen von Leistungen, Reklamationen etc. bekannt geben bzw. direkt mit den Professionisten (Installateur, Elektriker, etc...) besprochen und vereinbart haben und auch die Bauaufsicht geführt hätten, so ist dies dennoch nicht ausreichend den Erwerb eines Gesamtkonzepts in Abrede zu stellen. Hinsichtlich der Rohbauversicherung ist zu entgegnen, dass sich der Auftraggeber laut Planungs- und Hausbauauftrag in Punkt 10. zum Abschluss der Versicherungen auf eigene Rechnung verpflichtet hat.

Auch die Abänderungsmöglichkeiten (Fenster, Innenausbau) sind nicht in einem Umfang, der eine umfangreiche Einflussnahme auf die Planung gewährleistet.

Die Kosten der Ausgestaltungsarbeiten, welche von den Erwerbern selbst an Professionisten vergeben wurden, wurden vom Finanzamt nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Am 24.02.2010 haben die beiden Erwerber den „Planungs- und Hausbauauftrag“ mit der „***10*** über ein Einfamilienhaus mit Vollkeller, belagsfertig, mit Putz und mit ausgebautem Dachgeschoß, um den Gesamtpreis von 304.325,00 € abgeschlossen. Der Auftrag enthält eine Festpreisgarantie bis 28.02.2011.

Als Bemessungsgrundlage ist nach dem oben Gesagten die gesamte Gegenleistung für Grundstückanteile und Haus (anteilig) heranzuziehen.

Im Übrigen wird auf die umfangreichen Ausführungen des Finanzamtes verwiesen.

III.2. Zur Wiederaufnahme

[§ 201 Abs. 1 bis 3 BAO](#) lautet:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

[...]“

In 303 (1) BAO heißt es:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

[...]“

Das Finanzamt stützt die streitgegenständliche Nachforderung auf § 201 Abs. 2 Z 3 iVm [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#).

Bezogen auf diesen vom Finanzamt somit eindeutig herangezogenen Neuerungstatbestand ist nach den eben zitierten Normen gefordert, dass für die Abgabenbehörde nachträglich (etwa im Zuge einer Außenprüfung) entscheidungsmaßgebliche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, von denen sie im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch keine Kenntnis hatte.

Da das Finanzamt erst durch die Vorlage dieser Unterlagen in die Lage versetzt worden ist, entscheidungswesentliche Umstände des in Rede stehenden Grunderwerbsteuerverfahrens zu erkennen, kann nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes kein ernsthafter Zweifel daran bestehen, dass im vorliegenden Fall das Tatbestandsmerkmal des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel als erfüllt anzusehen ist.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

IV. Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall wurde keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen, sondern erfolgte die rechtliche Beurteilung des konkreten Sachverhaltes entsprechend der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 3. Dezember 2020